



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0011369-29.2005.4.03.6100/SP
2005.61.00.011369-
3/SP

D.E.

Publicado em 05/03/2018

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : CAF BRASIL IND/ E COM/ S/A
ADVOGADO : SP088368 EDUARDO CARVALHO CAIUBY e outro(a)
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA
APELADO(A) : OS MESMOS
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. REEXAME NECESSÁRIO. RECURSO DE APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTOS E PRODUTO FINAL ISENTO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. IRRF. REMESSA DE ROYALTIES PARA ESPANHA. DECRETO Nº 76.975/76. ADI SRF Nº 27/04. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. INOVAÇÃO NO MUNDO JURÍDICO. ART. 105, CTN. RECURSO DE APELAÇÃO DA UNIÃO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS. APELAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESPROVIDA.

1. No que pertine ao direito aos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e insumos tributados para a industrialização pela autora de produtos isentos, não restou demonstrada a qualidade e a forma como aqueles foram utilizados no processo da industrialização, o que impossibilita o julgamento deste ponto, pois para a verificação do direito a estes créditos do IPI é necessária a análise se tais produtos intermediários sofrem ou provocam ação direta mediante contato com o produto industrializado pela autora. Precedentes do C. STJ.

2. A via estreita do mandado de segurança não permite a dilação probatória, pois ampara direito líquido e certo demonstrável e demonstrado de plano, como expressam à unanimidade doutrina e jurisprudência.

3. Em que pese o nome do instrumento normativo - Ato Declaratório Interpretativo - que dispõe sobre a alíquota aplicável do imposto de renda retido na fonte sobre a remessa de royalties para residentes na Espanha, entendo que a sua real natureza não seja de interpretar, mas de inovar no mundo jurídico atinente na espécie.

4. Isto porque não há uma mera interpretação do quanto disposto no Decreto nº 76.975/76, que internalizou a Convenção Brasil - Espanha de tributação, mas sim de inovação de alíquota do imposto de renda retido na fonte para ser aplicada na remessa de royalties para aquele país.

5. Portanto, não se trata de uma mera interpretação do artigo 12, item 2, alínea "b", do Decreto nº 76.975/76, que previa uma alíquota de 15% (quinze por cento) mas de redução daquela alíquota para 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) e, portanto, de inovação em matéria tributária, em que pese o veículo introdutor da norma inovadora ter em seu nome a expressão "interpretativo".

6. Destarte, por ser norma inovadora em matéria tributária, apenas é aplicável para os fatos geradores posteriores, pelo princípio do *tempus regit actum* e pelo quanto disposto no artigo 105, do Código Tributário Nacional.

7. Reexame necessário e recurso de apelação interposto pela União providos; e, recurso de apelação interposto pela impetrante desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento ao recurso de apelação interposto pela União e ao reexame necessário; e, negar provimento ao recurso de apelação interposto pela impetrante, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 21 de fevereiro de 2018.

NELTON DOS SANTOS
Desembargador Federal Relator

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS:10044
Nº de Série do Certificado: 11A21702207401FB
Data e Hora: 22/02/2018 19:26:10

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0011369-29.2005.4.03.6100/SP

2005.61.00.011369-
3/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : CAF BRASIL IND/ E COM/ S/A
ADVOGADO : SP088368 EDUARDO CARVALHO CAIUBY e outro(a)
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA
APELADO(A) : OS MESMOS
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATÓRIO

O Senhor Desembargador Federal Nelton dos Santos (Relator): Trata-se de reexame necessário e recurso de apelação interposto por **CAF Brasil Indústria e Comércio S/A** e pela **União** contra a r. sentença que julgou parcialmente procedente o mandado de segurança impetrado pela primeira contra ato do **Delegado da Receita Federal de Fiscalização em São Paulo - SP** e **Delegado da Receita Federal de Administração em São Paulo - SP**.

O juízo *a quo* não reconheceu o direito aos créditos do IPI decorrente da aquisição de insumos tributados por aquele tributo e utilizados na produção de produtos isentos, em razão da inadequação da via eleita, pois seria necessária a dilação probatória.

Porém, Sua Excelência, reconheceu o direito à aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 27/04, reduzindo as alíquotas de incidência do imposto de renda retido na fonte sobre a remessa de royalties para a Espanha ao patamar de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), nos termos do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Quanto aos valores recolhidos indevidamente, reconheceu o direito à compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, corrigidos pela taxa SELIC, afastando-se a aplicação do artigo 170-A, do Código Tributário Nacional, reconhecida a prescrição decenal para repetição.

A impetrante, ora apelante, alega, em síntese, que não é necessária dilação probatória para ver reconhecido o seu direito à utilização dos créditos do IPI, decorrentes de aquisição de insumos tributados para a produção de produtos industrializados isentos, haja vista que tal pronunciamento seria para a verificação de seu direito "*em tese*" (f. 865), sendo certo que o prazo prescricional para a utilização daqueles créditos é de 10 (dez) anos.

Por seu turno a União aduz que:

a) o prazo para a repetição do indébito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento, nos termos da Lei Complementar nº 118/05;

b) é necessário aguardar-se o trânsito em julgado para que seja realizada a compensação, nos termos do artigo 170-A, do Código Tributário Nacional;

c) a alíquota de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento), disposto no Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 27/04 é apenas aplicável para os fatos geradores posteriores a sua publicação.

Com as contrarrazões, vieram os autos a este Tribunal.

O Ministério Público Federal, em manifestação de lavra da E. Procuradora Regional da República, Laura Noeme dos Santos, opinou pelo desprovimento do reexame necessário e do recurso de apelação interposto pela União e pelo parcial provimento do recurso de apelação interposto pela impetrante.

É o relatório.

NELTON DOS SANTOS
Desembargador Federal Relator

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS:10044

Nº de Série do Certificado: 11A21702207401FB

Data e Hora: 22/02/2018 19:26:06

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 0011369-29.2005.4.03.6100/SP2005.61.00.011369-
3/SP

RELATOR : Desembargador Federal NELTON DOS SANTOS
APELANTE : CAF BRASIL IND/ E COM/ S/A
ADVOGADO : SP088368 EDUARDO CARVALHO CAIUBY e outro(a)
APELANTE : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO : SP000003 JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI
OWADA
APELADO(A) : OS MESMOS
REMETENTE : JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

VOTO

O Senhor Desembargador Federal Nelton dos Santos (Relator): Em que pese a mais balizada técnica delimitar que a prescrição deve ser tratada anteriormente ao direito pretendido, no presente caso, tal ordem se mostra equivocada.

Isto porque, conforme será demonstrado a seguir, não há direito que ampara a pretensão deduzida em juízo, razão pela qual, se não há direito, não há o que se falar em prescrição daquele.

Assim, é de rigor a análise do quanto proposto nos autos, quais sejam, o direito aos créditos do IPI, decorrentes de aquisição de insumos tributados, utilizados na produção de produtos industrializados com saída isenta; e, a aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 27/04, que reduziu a alíquota do imposto de renda retido na fonte para a remessa de royalties para residentes na Espanha.

No que pertine ao direito aos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e insumos tributados para a industrialização pela autora de produtos isentos, não restou demonstrada a qualidade e a forma como aqueles foram utilizados no processo da industrialização, o que impossibilita o julgamento deste ponto, pois para a verificação do direito a estes créditos do IPI é necessária a análise se tais produtos intermediários sofrem ou provocam ação direta mediante contato com o produto industrializado pela autora, conforme se pode verificar do seguinte julgado:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 1º DA LEI N. 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO. MORA DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL APÓS 360 DIAS. ART. 24 DA LEI N. 11.457/2004. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 411/STJ. TEMAS JÁ JULGADOS PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.

[...]

2. A energia elétrica consumida no processo produtivo, por não sofrer ou provocar ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de "matérias-primas" ou "produtos intermediários" para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º, da Lei n. 9.363/96. Precedentes: AgRg no REsp 1000848 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 7.10.2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; AgRg no REsp 913433 / ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 4.6.2009; REsp. n. 1.049.305 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.03.2011.

[...]"

(STJ - Segunda Turma, REsp 1331033/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. em 02/04/2013, DJe em 09/04/2013, grifei)

Cabe destacar que não é a simplicidade ou complexidade da matéria de direito em questão, muitas vezes - e até no mais das vezes - contrárias até a texto expresso de lei, que vai determinar a existência ou inexistência de direito líquido e certo a amparar pedido de mandado de segurança.

Todavia, em se tratando de matéria de direito que decorra diretamente de embasamento fático, dele dependente, e sendo este controverso como neste caso, não há reconhecer o enquadramento na garantia constitucional de *mandamus* se essa prova não restar produzida cabalmente; deve-se buscar a via ordinária, com a amplitude que oferece para a dilação instrutória. A via estreita do mandado de segurança não permite a dilação probatória, pois ampara direito líquido e certo demonstrável e demonstrado de plano, como expressam à unanimidade doutrina e jurisprudência.

Nesse sentido, cito a seguinte jurisprudência:

"RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RENOVAÇÃO DE LICENÇA SANITÁRIA. FUNCIONAMENTO DE DROGARIAS E FARMÁCIAS. REQUISITOS PREVISTOS NA LEI 5.991/73. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO-DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. O mandado de segurança, previsto no art. 5º, LXIX, da Constituição Federal, com procedimento regulado pela Lei 1.533/51, é ação de natureza sumária, indicado para a proteção de direito líquido e certo ameaçado ou violado por ato ilegal ou abusivo de autoridade, que deve ser comprovado de plano, não se permitindo dilação probatória. Para que o impetrante obtenha êxito em sede de mandamus é essencial que traga aos autos as provas pré-constituídas necessárias para demonstrar a existência de seu direito líquido e certo. Todos os fatos devem estar documentalmente comprovados no momento da impetração, ou seja, com a inicial devem estar presentes os elementos necessários para o exame das alegações apresentadas na petição inicial pelo impetrante.

2. Na hipótese em exame, não há nos autos prova pré-constituída que demonstre o cumprimento de todos os requisitos previstos na Lei 5.991/73, a fim de que sejam viabilizadas as revalidações das licenças sanitárias requeridas. Com efeito, os documentos trazidos aos autos demonstram que "as associadas da impetrante tão-somente providenciaram o requerimento administrativo visando à concessão das licenças, sem satisfazerem, contudo, todos os requisitos legais necessários para seu deferimento pela Administração". Destarte, não houve a comprovação do devido cumprimento do disposto no art. 26 da Lei 5.991/73, o qual exige a realização de inspeção para a verificação das condições sanitárias dos estabelecimentos.

3. É importante salientar que, embora o Tribunal de Justiça estadual tenha se utilizado da expressão "denegação da ordem", não julgou o mérito do mandado de segurança. Apenas entendeu pela inviabilidade de seu conhecimento, tendo em vista a inexistência de prova pré-constituída. Desse modo, não houve julgamento do mérito da demanda, o que possibilita o ajuizamento da ação ordinária devida, para a discussão do direito à renovação das licenças para funcionamento das drogarias e farmácias associadas à impetrante. Assim, é desnecessária a especificação no acórdão recorrido de que o processo foi extinto sem resolução do mérito.

4. Recurso ordinário desprovido."

(RMS 24.607/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 24/06/2009)

"PROCESSO CIVIL E CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. DISCUSSÃO ACERCA DOS LIMITES DOS DESCONTOS VINCULADOS A EMPRÉSTIMOS CONSIGNADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO. CABIMENTO. ATO COATOR. INDICAÇÃO E COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. SÚMULA 283/STF. APLICABILIDADE AO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA.

1. O mandado de segurança possui via estreita de processamento, a exigir narrativa precisa dos fatos, com indicação clara do direito que se reputa líquido, certo e violado, amparado em prova pré-constituída. Precedentes.

2. Há, em tese, condição de instruir suficientemente a petição inicial de mandado de segurança destinado a discutir os limites dos descontos vinculados a empréstimos consignados em folha de pagamento, inexistindo, em princípio, necessidade de dilação probatória a inviabilizar o writ.

3. Não se admite a impetração de mandado de segurança sem indicação e comprovação precisa do ato coator, pois esse é o fato que exterioriza a ilegalidade ou o abuso de poder praticado pela

autoridade apontada como coatora e que será levado em consideração nas razões de decidir. Precedentes.

4. A Súmula 283/STF incide, por analogia, ao recurso ordinário em mandado de segurança. Precedentes.

5. Recurso ordinário em mandado de segurança a que se nega seguimento."

(RMS 30.063/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 15/02/2011)

Entendo que, conforme anteriormente exposto, é necessária a comprovação da qualidade e a forma de que os bens adquiridos e tributados na etapa anterior pelo IPI são utilizados no processo de industrialização.

Portanto, paira dúvida sobre a qualidade de insumos dos bens adquiridos e que ensejam o reconhecimento do direito ao crédito, seria necessária a dilação probatória, inviável em sede de mandado de segurança.

Ainda, é incabível o mandado de segurança para reconhecer o direito em tese, conforme mencionado pela impetrante, ora apelante, em seu recurso de apelação, entendimento já sumulado:

"Não cabe mandado de segurança contra lei em tese."

(Súmula 266, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/12/1963, Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 122.)

Quanto ao pedido de aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 27/04, melhor sorte não acompanha a impetrante, senão vejamos.

Em que pese o nome do instrumento normativo - Ato Declaratório Interpretativo - que dispõe sobre a alíquota aplicável do imposto de renda retido na fonte sobre a remessa de royalties para residentes na Espanha, entendo que a sua real natureza não seja de interpretar, mas de inovar no mundo jurídico atinente na espécie.

Isto porque não há uma mera interpretação do quanto disposto no Decreto nº 76.975/76, que internalizou a Convenção Brasil - Espanha de tributação, mas sim de inovação de alíquota do imposto de renda retido na fonte para ser aplicada na remessa de royalties para aquele país.

Para melhor explicitar, trago excerto das aludidas normas:

"O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 25 do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976 (Convenção Brasil- Espanha), no acordo por troca de cartas concluído em 26 de fevereiro de 2003 com a autoridade tributária espanhola, e o que consta do processo nº 10168.004323/2004-55, declara:

Art. 1º Na hipótese de dividendos, a alíquota máxima aplicável sobre o valor bruto remetido será de dez por cento, sempre que a sociedade residente da Espanha possuir pelo menos vinte e cinco por cento do capital com direito a voto da sociedade residente do Brasil.

Art. 2º Na hipótese de royalties, a tributação na fonte, incidente sobre o valor bruto da remessa, se dará às alíquotas de:

I - dez por cento, no caso de uso ou da concessão de uso de direito de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão, quando produzidos por um residente da Espanha);

II - quinze por cento, no caso de uso ou da concessão de uso de marcas de indústria ou comércio; e

III - doze inteiros e cinqüenta centésimos por cento, nos demais casos.

Art. 3º Com relação a royalties e a serviços técnicos, deve ser observado o seguinte:

I - incluem-se no conceito de royalties, para fins de aplicação da Convenção, todos os serviços técnicos ou de assistência técnica, independentemente de que, em si mesmos, suponham ou não transferência de tecnologia, à exceção do disposto no inciso II;

II - aplica-se o art. 14 da Convenção (" Profissões independentes") aos serviços técnicos de caráter profissional relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas;

III - não se aplica, em nenhuma hipótese, o art. 22 da Convenção (" Rendimentos não expressamente mencionados") aos serviços técnicos prestados por uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante;

IV - considera-se reduzido o âmbito de aplicação do art. 7º da Convenção (" Lucros das empresas") no tocante aos serviços compreendidos nos incisos I, II e III deste artigo."

"Artigo 12

'Royalties'

1. Os 'royalties' provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses 'royalties' podem ser tributados no Estado Contratante de que provém, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% do montante bruto dos 'royalties' pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direito de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão, quando produzidos por um residente de um Estado Contratantes);

b) 15% em todos os demais casos.

3. O termo 'royalties' empregado neste Artigo designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de industria ou de comércio, desenhos ou modelos planos, formulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

4. Os 'royalties' serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for o próprio Estado, uma de suas subdivisões políticas, uma de suas entidades locais ou um residente desse Estado.

Todavia, quando o devedor dos royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento permanente com o qual haja sido contraída a obrigação de pagar os 'royalties' e caiba a esse estabelecimento permanente o pagamento dos 'royalties', esses 'royalties' serão considerados provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento permanente estiver situado.

5. o disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica quando o beneficiário dos 'royalties', residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que provém os 'royalties', um estabelecimento permanente ao qual estão ligados efetivamente do direito ou bem que deu origem aos 'royalties'. Neste caso, aplicar-se-á o disposto no Artigo 7º.

6. Se, em consequência de relações especiais existentes entre o devedor e o credor, ou entre ambos e terceiros, o montante dos 'royalties' pagos, tendo em conta a obrigação pelo qual é pago, exercer aquele que seria acordado entre o devedor e o credor na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, a parte excedente dos pagamentos será tributável conforme a legislação de cada Estado Contratante e tendo em conta as outras disposições da presente Convenção." Grifei.

Portanto, não se trata de uma mera interpretação do artigo 12, item 2, alínea "b", do Decreto nº 76.975/76, que previa uma alíquota de 15% (quinze por cento) mas de redução daquela alíquota para 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) e, portanto, de inovação em matéria tributária, em que pese o veículo introdutor da norma inovadora ter em seu nome a expressão "interpretativo".

Destarte, por ser norma inovadora em matéria tributária, apenas é aplicável para os fatos geradores posteriores, pelo princípio do *tempus regit actum* e pelo quanto disposto no artigo 105, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116."

Insta consignar que o Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 27/04 foi publicado em 21.12.2004 e a impetrante pretende ver reconhecido o direito da aplicação retroativa para os recolhimentos realizados entre 1998 e 2000, conforme se verifica de sua peça vestibular, mais precipuamente às f. 05, razão pelo tudo quanto exposto, inaplicável retroativamente, inexistindo direito a ser amparado.

Nesse sentido já decidiu esse E. Tribunal Regional Federal, confirmam-se:

"PROCESSUAL CIVIL. REMESSA OFICIAL. APELAÇÃO DA UNIÃO. RECURSO ADESIVO DO AUTOR. IMPOSTO DE RENDA ESTADUAL, TAXAS LOCAIS E CONTRIBUIÇÃO AO "FICA" PAGOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM O IMPOSTO DEVIDO NO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL DA APELAÇÃO DA UNIÃO. APELO PROVIDO. RECURSO ADESIVO DO AUTOR DECLARADO PREJUDICADO. CONDENAÇÃO DO CONTRIBUINTE AOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

- Conhecimento parcial da apelação da União. O Decreto-Lei n. 2302/86 e a Lei n. 8383/91 foram suscitados genericamente na apelação da União e não foi desenvolvido qualquer argumento para demonstrar de que maneira seriam aplicáveis ao caso concreto. Assim, não podem ser conhecidos nesta sede.

- Imposto de renda pago no exterior. De início, ressalte-se que a dedução pretendida pelo contribuinte encontrava-se, à época dos fatos, disciplinada no artigo 90, caput, do RIR/80, o qual dispõe: As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o artigo 91, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil. Embora o dispositivo acima não expresse distinção alguma no que se refere ao tipo de imposto cobrado pela nação de origem (federal, estadual ou municipal), tem-se que não foram satisfeitos os requisitos indispensáveis ao deferimento da dedução. No que toca à prova de reciprocidade, não consta nos autos qualquer indicativo a demonstrar que há reciprocidade de tratamento por parte do país de origem dos rendimentos (no caso, os Estados Unidos da América) em relação à receita produzida no Brasil. Ainda que se alegue a possibilidade de dispensa da comprovação de reciprocidade a partir do momento em que a Receita Federal proceda à edição de ato que reconheça tal tratamento (o que efetivamente ocorreu com a publicação do Ato Declaratório SRF n. 28, de 26.04.2000), tal argumentação não merece prosperar, em obediência ao princípio do tempus regit actum, o qual preceitua no sentido de que os acontecimentos devem ser regidos pela lei vigente à época dos fatos e, como visto, remontam à década de 1980, ao passo que o ato declaratório autorizador dessa dispensa foi editado somente no ano 2000. Ademais, apenas a título elucidativo, cumpre ressaltar que o Tratado sobre imposto de renda entre Brasil e Estados Unidos, citado pelo contribuinte em sua inicial (fl. 05), sequer chegou a ser ratificado pelos países signatários, o que não permite a produção de efeitos desse instrumento no território nacional e, em consequência, não há que ser levado em consideração no presente caso. Saliente-se que a redação dos artigos 43 e 110 do Código Tributário Nacional, suscitados pelo autor em suas contrarrazões, não tem o condão de alterar esse entendimento pelas razões já expostas.

- Honorários advocatícios. Nos termos mencionados, de rigor a condenação do contribuinte ao pagamento de honorários advocatícios. Assim, considerados o trabalho realizado pelo patrono, o tempo exigido para seu serviço e a natureza e o valor da dívida à época da sentença (R\$ 14.190,59 conforme cálculo realizado no sistema processual de 2º grau de São Paulo - SIAPRO), justifica-se a fixação dos honorários advocatícios em R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), pois propicia remuneração adequada e justa ao profissional. Custas na forma da lei.

- Apelação da União parcialmente conhecida e, nessa parte, provida, bem como a remessa oficial, para reformar a sentença a fim de julgar improcedente a ação e condenar o autor ao pagamento de honorários advocatícios no valor de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) e de custas na forma da lei. Prejudicado o recurso adesivo do autor. "

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 464761 - 0658298-09.1984.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NABARRETE, julgado em 18/09/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:01/10/2014) grifei.

"AÇÃO ORDINÁRIA - TRIBUTAÇÃO ORIUNDA DE RENDA AUFERIDA NO EXTERIOR NO ANO-BASE 1999 - INOPONÍVEL, EM SEDE COMPENSATÓRIA TRIBUTÁRIA, O SUPERVENIENTE ATO DECLARATÓRIO N. 28, DO ANO DE 2000, O QUAL, POR SI / ISOLADAMENTE, DESPROVIDO DE ELEMENTAR FORÇA RETROATIVA - EXIGÊNCIA DO IRPF, NO CASO, A NÃO MALFERIR OS

PRIMADOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO - CERCEAMENTO DE DEFESA EM SOLO ADMINISTRATIVO INCOMPROVADO - IMPROCEDÊNCIA AO PLEITO CONTRIBUINTE - PROVIMENTO À APELAÇÃO PÚBLICA E À REMESSA OFICIAL, TIDA POR INTERPOSTA.

1. *Submetida à remessa oficial a r. sentença, haja vista o valor atribuído à causa (R\$ 135.560,52, fls. 23).*
2. *Toda a celeuma gira em torno da força proativa ou também retroativa ao Ato Declaratório SRF n. 28/2000, o qual antecedido pela Lei n. 4.862/65 (art. 5º), Lei n. 9.250/95 (art. 12) e pelo RIR/99 (art. 103) - nenhuma das partes a coligir qualquer outra objetiva normação embasadora, como eventual Tratado firmado entre Brasil e Estados Unidos - os quais abstratamente autorizam a dedução do imposto devido com aquele recolhido no exterior; desde que presente pacto tributante em reciprocidade entre as nações, ao passo que a Instrução Normativa SRF n. 73/98, em seu art. 1º, § 3º, previa a edição, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de ato declaratório informando os países que adotam reciprocidade de tratamento fiscal : "Lei n. 4.862/65 Art 5º As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1º importância em cruzeiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil." Lei n. 9.250/95 Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos: (...) VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965." "RIR/99 Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei nº 4.862, de 1965, art. 5º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 98):(...) II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil." "Instrução Normativa SRF n. 73/98 Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos por pessoa física residente no País, de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os rendimentos e ganhos de capital auferidos no Brasil por pessoa física não-residente no País estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil, para evitar a dupla tributação, ou da existência de reciprocidade de tratamento. (...) § 3º A Secretaria da Receita Federal editará ato declaratório informando os países que adotam reciprocidade de tratamento fiscal de que trata este artigo."*
3. *Para uma riqueza (disponibilidade econômica/jurídica, como ao Imposto de Renda na espécie), recebida no ano-base 1999, cuja Declaração respectiva entregue no dia 19 do mês abril do ano de 2000, fls. 119, inoponível o superveniente Ato Declaratório em questão, o qual afluíu ao mundo jurídico em 27 de abril de 2000, fls. 225, ausente a qualquer de seus comandos o elementar cunho retro operante.*
4. *Dotadas as normas tributárias de inerente força ao futuro, art. 105, CTN, sua retroatividade necessariamente a ter de ser expressa, como o evidencia seu vizinho art. 106, de modo que, vênias todas ao r. sentenciamento, mas a adoção de efeito pretérito ao Ato Administrativo Normativo (inciso I do art. 100, mesmo Estatuto) - a cuidar aliás de compensação tributária, tema eminentemente substantivo/material - a exigir traga em seu bojo retratada fonte formal o elementar efeito ao passado, o que, repise-se, incorrido. (Precedente)*
5. *Ausente capital estrita legalidade tributária ao ímpeto contribuinte em desfile, não o socorrendo o invocado Ato Declaratório n. 28/2000.*
6. *Por força do disposto no § 2º do art. 515, CPC, desce-se à análise das demais angulações deduzidas pelo polo privado (fls. 02/23 e 492/511).*
7. *Sem sustento a alegação particular de que a exigência do IRPF, no caso, violaria a capacidade contributiva, igualmente maculando o princípio constitucional do não-confisco. Ora, ainda que o país estrangeiro, no caso, os Estados Unidos, tenha exigido imposto sobre a renda auferida em seu território, tal circunstância não inibe a cobrança do IRPF pelo Fisco Brasileiro. Como antes elucidado, a compensação do imposto recolhido no exterior com o devido em solo nacional só se dá nos específicos casos previstos em lei, de sorte que, não se enquadrando o particular em foco em qualquer regra que o dispense do recolhimento da exação, prevalece a regra de tributação dos rendimentos.*
8. *Quanto ao alegado cerceamento de defesa em seara administrativa (associado à suposta perda, pelo Fisco, dos documentos ofertados pelo contribuinte), tem-se que não foi demonstrado, máxime porque sua averiguação demandaria a juntada de cópia integral do PAF n. 10882.601656/2007-02, no*

bojo do qual apurado o tributo em foco, providência não cumprida pela parte autora (art. 333, I, CPC). Ora, franqueando o ordenamento o acesso a todo Advogado em relação ao procedimento fiscal (Lei 8906/94, art. 7º, XIII) e ausente qualquer prova de resistência estatal a respeito, veemente que assegurada a ampla defesa sobre o contido no procedimento em questão, com efeito. Superados, portanto, referidos enfoques.

9. Imperativa a improcedência ao seu pedido, por conseguinte reformada a r. sentença, invertida a sucumbência.

10. Provimento à apelação pública e à remessa oficial, tida por interposta."

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1771835 - 0018270-08.2008.4.03.6100, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 19/03/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:14/04/2015)

Finalmente, conforme delimitado no início do voto, por inexistir direito a ser amparado, é desnecessário o pronunciamento sobre a prescrição do crédito do IPI e da repetição do indébito tributário.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao reexame necessário e ao recurso de apelação interposto pela União; e, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de apelação interposto pela impetrante, conforme fundamentação *supra*.

É como voto.

NELTON DOS SANTOS
Desembargador Federal Relator

Documento eletrônico assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que instituiu a Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, por:

Signatário (a): NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS:10044
Nº de Série do Certificado: 11A21702207401FB
Data e Hora: 22/02/2018 19:26:13
